

Estudio comparado de la declaratoria de inconstitucionalidad en materia tributaria, México – Perú**Comparative study of the Declaration of unconstitutionality in tax matters, Mexico-Peru****Lucía Ramos Barahona**

Universidad de Celaya-México

E-mail: lucia_ramos@udec.edu.mx

Recibido: 09.12.2016

Aceptado: 04.10.2018

Resumen

Derivado de la conferencia dictada en el III Congreso Internacional del Derecho celebrada en la ciudad de Lima, Perú del 2 al 4 de noviembre del 2016, con el tema: “Los derechos humanos en materia tributaria, reconocidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos” en el que entre otros puntos relevantes se trató respecto al estatus que guardan los derechos humanos en materia tributaria en México, derivado de las reformas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos publicadas el 6 y 10 de Junio del 2011, en el Diario Oficial y el principal mecanismo de protección de los derechos fundamentales en México: el juicio de amparo.

Palabras clave: declaratoria de inconstitucionalidad, materia tributaria.

Abstract:

Derived from the conference delivered at the III International Congress of Law held in the city of Lima, Peru from November 2 to 4, 2016, with the theme: "Human rights in tax matters, recognized in the Constitution of the United States Mexicans "in which, among other relevant points, the status of human rights in tax matters in Mexico was discussed, derived from the reforms to the Political Constitution of the United Mexican States published on June 6 and 10, 2011, in the Official Gazette and the main mechanism for the protection of fundamental rights in Mexico: the amparo trial.

Keywords: declaration of unconstitutionality, tax matters

Introducción

De lo anterior, surge el interés de hacer un breve estudio comparativo del tema señalado en el párrafo anterior respecto a la forma en que está regulado en el Perú la declaratoria de inconstitucionalidad en materia tributaria.

El comparativo se hará partiendo de lo regulado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y la Constitución Política del Perú, destacando de manera muy sucinta la regulación en uno y otro país, destaco, nuevamente es algo muy pequeño, pero constituye un trabajo que representa mi gratitud a las autoridades institucionales de la Universidad Autónoma del Perú por la grata convivencia y su amable trato.

El 6 y 10 de junio del 2011, se publicaron en el Diario Oficial de la Federación dos de las reformas más importantes que ha sufrido la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos desde 1917, respecto al reconocimiento de los derechos humanos y el principal mecanismo de protección de los mismos: el juicio de amparo.

En el artículo primero constitucional, a partir de la reforma, se reconocen los Derechos Humanos, contenidos en la misma Constitución Federal y en los Tratados Internacionales, sin embargo, en concreto, sobre la materia tributaria, en virtud de las reformas publicadas el 6 de junio del 2011, en el numeral 107, específicamente en la fracción II se señala:

Artículo 107. “Las controversias de que habla el artículo 103 de esta Constitución, con excepción de aquellas en materia electoral, se sujetarán a los procedimientos que determine la ley reglamentaria, de acuerdo con las bases siguientes:

II. Las sentencias que se pronuncien en los juicios de amparo sólo se ocuparán de los quejosos que lo hubieren solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda.

Cuando en los juicios de amparo indirecto en revisión se resuelva la inconstitucionalidad de una norma general por segunda ocasión consecutiva, la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo informará a la autoridad emisora correspondiente.

Cuando los órganos del Poder Judicial de la Federación establezcan jurisprudencia por reiteración en la cual se determine la inconstitucionalidad de una norma general, la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo notificará a la autoridad emisora. Transcurrido el plazo de 90 días naturales sin que se supere el problema de inconstitucionalidad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitirá, siempre que fuere aprobada por una mayoría de cuando menos ocho votos, la declaratoria general de inconstitucionalidad, en la cual se fijarán sus alcances y condiciones en los términos de la ley reglamentaria.

Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores no será aplicable a normas generales en materia tributaria.” (Congreso de la Unión, 2011) (El subrayado es propio)

Por tanto, resulta indispensable analizar en que consiste el concepto “materia tributaria” excluido del artículo constitucional señalado.

Parafraseando a Vizcaíno (2015) y Jiménez (2001), por “Tributo” puede entenderse desde el punto de vista histórico: la obligación que tenían los pueblos vencidos para con los vencedores de entregar aportaciones económicas o en especie u ofrendas a sus dioses; posteriormente, se representan con recursos, prestaciones en dinero o en especie que legalmente el Estado, en ejercicio de su potestad tributaria, impone a los ciudadanos, para destinarlos al cumplimiento de sus fines.

Del concepto de tributo, nace pues, el concepto de contribución, y, por su parte Rodríguez (2014) señala que la “contribución es un concepto genérico que engloba todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado.... a las que son forzadas se les denomina tributos y abarcan diferentes exacciones como son: impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales, y las tres son producto del ejercicio de la potestad o poder tributario del Estado”.

En esta clasificación falta incluir las aportaciones de seguridad social, consideradas en el Código Fiscal de la Federación como contribuciones y, adicionalmente falta incluir para cumplir con el principio de legalidad tributario con que el destino que el Estado le debe dar a estos ingresos es para “los gastos públicos” es decir, todo aquello que implique la realización de los fines políticos, económicos y sociales de dicho ente.

Por tanto, lo que está excluido del precepto constitucional transcrito, la “materia tributaria” es la relación entre el Estado y el particular que se genera cuando dicho Estado en ejercicio de su potestad impone a dicho particular -contribuyente la obligación de contribuir para los gastos públicos.

¿Cuáles son las implicaciones jurídicas?

El tema central, el cual tiene por objeto resaltar la forma en que los derechos tributarios están regulados a partir de la citada reforma del 2011, con la posibilidad de que éstos al ser excluidos, constituyan un retroceso en la protección de los derechos humanos violando el principio de progresividad de los mismos.

En primer término, es importante destacar la forma en que está regulada la obligación tributaria en ambas constituciones, en México y en Perú:

En la Constitución mexicana la obligación tributaria está regulada en el Artículo 31, fracción IV, de la siguiente forma: “Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

De este precepto se desprenden los conocidos como principios constitucionales en materia tributaria, como son:

a) Que el contribuir, constituye un vínculo un nexo, que se establece entre el particular como sujeto pasivo y el Estado como sujeto activo a través del cual, el particular queda constreñido a cumplir con el mandato del Estado, quien actúa en ejercicio de su potestad tributaria. Arriola, (1997 p 243) señala que este principio de obligatoriedad “tiene que entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, sino una auténtica obligación pública, de cuyo incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias para los particulares.”

b) Que se contribuye para los gastos públicos. De este apartado se desprenden dos conceptos ¿Qué son las contribuciones? Y ¿para qué se contribuye?

El término “contribuir” se deriva el concepto “contribuciones”, por tanto, resulta relevante hacer un breve análisis del origen de tal concepto.

Diep (2003), señala que “contribución” “viene del latín: contribuere, que significa dar, lo mismo en sentido coercitivo, como cuando se trata de un tributo, que en sentido voluntario...” en correlación el origen del concepto tributo, etimológicamente proviene de tributum, entendida como la “carga continua en dinero o en especie que debe entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío, o en súbdito al Estado para la atención, a su vez, de las llamadas cargas públicas”

Parafraseando y correlacionando ambos conceptos se tiene que contribución es la carga continúa en dinero o en especie que debe dar (obligatoriedad) el particular al Estado, en forma voluntaria o coercitiva.

La carga impuesta a los particulares específicamente es para sufragar las necesidades del Estado en su función estatal en todos los ámbitos, tal es lo que se desprende de la definición de gasto público en Ley federal de presupuesto y responsabilidad hacendaria, la cual es su artículo 1 señala que tiene como objetivo la “programación, presupuestación, aprobación, ejercicio, control y evaluación de los ingresos y egresos públicos federales”, y, posteriormente en el artículo 4 define lo siguiente: (LFPRH artículo 4)

“Artículo 4.- El gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, incluyendo los pagos de pasivo de la deuda pública; inversión física; inversión financiera; así como responsabilidad patrimonial; que realizan los siguientes ejecutores de gasto: El Poder Legislativo; El Poder Judicial; entes autónomos; tribunales administrativos; Procuraduría General de la República; Presidencia de la República; dependencias, y Las entidades”

c) La aportación que hace el particular es para la Federación, los Estados, la Ciudad de México y del Municipio en que los particulares residan.” de este apartado se desprende la potestad y competencia tributaria, de ahí que existan contribuciones federales, estatales, de la Ciudad de México y municipales. Existen reglas claras para delimitar la competencia tributaria y evitar la doble o incluso triple tributación.

d) Las contribuciones deben cumplir el principio de ser proporcionales y equitativas: Arriola (1997 p. 249) señala que el “Principio de proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos”, lo anterior permite que el que tenga mayor capacidad económica tendrá más capacidad contributiva. “Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos” (Tesis: 713) (Jurisprudencia (Constitucional Administrativa))

La equidad implica que se debe tratar a todos los contribuyentes que se encuentran en la misma situación, y, en caso de que sea necesaria alguna distinción esta también tiene que estar determinada por el legislador, evitando a toda costa que el particular se vea sujeto a la actividad arbitraria administrativa, tal es el criterio contenido en la Tesis 642, del Pleno, ubicada en el Tomo I. Constitucional 3. Derechos Fundamentales Primera Parte – SCJN Vigésima Primera Sección – Principios de justicia tributaria. Página 1790 de rubro “IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS”, de la cual únicamente se transcribe lo conducente: “radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir

un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.” ((J); 7ª. Época; Pleno; Apéndice 1917- Septiembre 2011; Tomo I, Constitucional.)

f) Por último, pero no menos importante está el principio de legalidad, que, conforme al doctrinario Arrijo Vizcaino, “está haciendo referencia a la llamada “piedra angular” de la disciplina que estudiamos expresada a través del célebre aforismo latino “nullum tributum sine lege” (No puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen)” (Arrijo, 1997: 258)

En materia federal la clasificación de las contribuciones en México está señalada en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación:

“Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el Artículo 1o.”

En cuanto a la República del Perú la Constitución Política del Perú, regula la obligación tributaria en el Capítulo IV “Del régimen tributario y presupuestal” en el artículo 74 de la siguiente forma:

“Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.”

Del precepto constitucional transcrito, se aprecia que al igual que en la Carta magna mexicana, la relación jurídica tributaria en el Perú, está regulada tal y como lo señala Robles, (2008) por cuatro principios:

a) por el principio de reserva de ley, que implica que únicamente a través de un acto legislativo el ente dotado con potestad tributaria podrá crear, modificar, derogar, o incluso exentar de la obligación tributaria; adicionalmente, este principio implica que es en la Ley y no en otro ordenamiento en donde se señalen todos los elementos de las contribuciones, otros ordenamientos están jerárquicamente subordinados a la propia ley, por ejemplo, un reglamento.

b) En cuanto al principio de igualdad, implica que todos los individuos deben de ser tratados de la misma forma frente a la ley, incluso, por ejemplo, si el legislador considera conveniente exentar a una categoría de contribuyentes, esta exención debe aplicar a todos aquellos individuos que se encuentren en la misma situación.

c) Por lo que respecta al respeto a los derechos fundamentales de la persona, estos se encuentran contenidos en el Título I, capítulo I denominado “de los derechos fundamentales de la persona” de este apartado, a manera de ejemplo es posible correlacionar con la materia tributaria los siguientes:

* Igualdad ante la ley. (Constitución, 1993: artículo 2.2 cuarto párrafo)

* El secreto bancario y la reserva tributaria pueden levantarse a pedido del juez, del Fiscal de la Nación, o de una comisión investigadora del Congreso con arreglo a ley y siempre que se refieran al caso investigado, este apartado constituye un importante avance en materia de derechos humanos, ya que, en México, es la autoridad hacendaria, la que tiene la obligación de informar a las instituciones bancarias información bancaria del particular, sin que exista orden judicial. (Constitución, 1993: artículo 2.5 segundo párrafo)

* El que los libros, comprobantes y documentos contables y administrativos que sean objeto de inspección o fiscalización debe hacerse por autoridad competente, y de acuerdo a lo establecido con la ley. (Constitución, 1993: artículo 2.10 cuarto párrafo)

* Que derivado del ejercicio de tales facultades comprobación únicamente a través de una orden judicial podrá realizarse la sustracción o incautación de bienes. (Constitución, 1993: artículo 2. 10 cuarto párrafo)

d) Por último, el principio de no confiscatoriedad que en forma congruente con los artículos 2.16 y 70 que constituyen derechos fundamentales en materia de propiedad, limita al Estado a que, al momento de crear las contribuciones y sus elementos, éstas no se conviertan en afectaciones arbitrarias al patrimonio del particular, que vayan acorde y de forma proporcional a la capacidad contributiva.

La clasificación de las contribuciones en el Perú se encuentra en el Código Tributario (Decreto supremo, 2013) en la Norma II

“Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Para estos efectos, el término genérico tributo comprende:

a) Impuesto: Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.

b) Contribución: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.

c) Tasa: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual.

Las Tasas, entre otras, pueden ser:

1. Arbitrios: son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público.
2. Derechos: son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos.
3. Licencias: son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización.

El rendimiento de los tributos distintos a los impuestos no debe tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación.”

Como apreciarse el hecho imponible de las contribuciones en México y Perú son muy similares lo que cambia es la denominación, aquí una pequeña tabla comparativa

México	Perú	Hecho imponible
Impuesto	Impuesto	Mismo hecho imponible, misma denominación : contraprestación a pagar al Estado cuando lo establecen las Leyes.
Contribuciones de mejoras	Contribuciones	Hecho imponible: que el contribuyente reciba el beneficio directo de una obra pública o actividades estatales que le redunden al particular un beneficio directo en su patrimonio.
Derechos	Tasas	Hecho imponible: que el contribuyente reciba un servicio público, directo e individualizado por parte del Estado.
Aportaciones de seguridad social.	Aportaciones al seguro social de salud	Hecho imponible: el derecho fundamental del trabajador a recibir los servicios de salud.

Regulación de la declaratoria de inconstitucionalidad.

Regresando al análisis de la regulación mexicana del artículo 107 fracción II constitucional, ya multicitado, se excluye a la materia tributaria de la declaratoria de inconstitucionalidad que realice la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es decir, lo relativo a la obligación

“tributar” o “contribuir” o cumplir con la “carga” impuesta por el Estado para los mexicanos, es decir, a la relación jurídico – tributaria generada entre el particular y el Estado.

Concretamente, respecto a la fracción II del artículo 107 constitucional la reforma constitucional y en la ley de amparo en se traduce en el denominado principio de relatividad de las sentencias de amparo, que hasta la vigencia de la ley anterior el efecto es que únicamente protegía a quien hubiere dado trámite al mismo, con la reforma, se dota a la Suprema Corte de Justicia de la Nación la facultad de emitir una declaración general en aquellos juicios de amparo indirecto en revisión en los que establezca jurisprudencia por reiteración en la cual determine la inconstitucionalidad o la interpretación conforme de una norma general respecto de la Constitución.

De lo anterior se desprende que cuando el más alto tribunal jurisdiccional determine a través de jurisprudencia con los requisitos arriba señalados que una norma es inconstitucional hará una declaratoria que tendrá el efecto de la inaplicación de la misma.

Ahora bien, lo cuestionable es que al momento justificar la reforma en el dictamen de fecha 10 de diciembre del 2009, de la Cámara de Senadores exponen las razones de la exclusión en la declaratoria de inconstitucionalidad de la siguiente forma: Este procedimiento de declaratoria no aplicará a las normas generales en materia tributaria. La razón de esto último obedece a la especial importancia que guarda dicha materia en las finanzas públicas y el posible impacto negativo en las mismas en caso de establecer una declaratoria con efectos generales.” (El subrayado es propio)

De la parte transcrita, contenida en la exposición de motivos se desprende que no hay ningún razonamiento de fondo que justifica tal acotación a los derechos en materia tributaria, únicamente la Cámara de Senadores se concreta a señalar: “La razón de esto último obedece a la especial importancia que guarda dicha materia en las finanzas públicas y el posible impacto negativo en las mismas en caso de establecer una declaratoria con efectos generales.”

En efecto, en el dictamen contenido en la exposición de motivos, la Cámara de Senadores no explica con certeza el impacto negativo únicamente lo plantean como “posible” lo que también se traduce en una violación de acuerdo a la jurisprudencia, de rubro: “MOTIVACIÓN LEGISLATIVA. CLASES, CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS”.

(Tesis:P/J.120/2009) (Jurisprudencia Constitucional) en el que señala que el legislador debe motivar sus iniciativas de leyes sobre todo aquellas que limiten derechos fundamentales, le denomina “motivación reforzada” “a la exigencia que se actualiza cuando se emiten ciertos actos o normas en los que puede llegarse a afectar algún derecho fundamental u otro bien relevante desde el punto de vista constitucional, y precisamente por el tipo de valor que queda en juego, es indispensable que el ente que emita el acto o la norma razone su necesidad en la consecución de los fines constitucionalmente legítimos,

ponderando específicamente las circunstancias concretas del caso” y señala como requisitos indispensables para que se de esa motivación reforzada los siguientes: “ a) La existencia de los antecedentes fácticos o circunstancias de hecho que permitan colegir que procedía crear y aplicar las normas correspondientes y, consecuentemente, que está justificado que la autoridad haya actuado en el sentido en el que lo hizo; y, b) La justificación sustantiva, expresa, objetiva y razonable, de los motivos por los que el legislador determinó la emisión del acto legislativo de que se trate”

Con lo anterior, es posible deducir, que no es suficiente que el legislador, como es el caso que hoy nos ocupa, señale que pudieren haber “posible impacto negativo” sino que debe hacer un análisis pormenorizado y concienzudo para justificar la implementación de la norma en un sentido tal que la afectación al derecho esté lo suficientemente justificado, de no cumplir el legislador con ésta obligación, la misma debe ser asumida por el juzgador quien deberá analizar “determinados campos -como el económico, el de la organización administrativa del Estado y, en general, en donde no existe la posibilidad de disminuir o excluir algún derecho fundamental- un control muy estricto llevaría al juzgador constitucional a sustituir la función de los legisladores a quienes corresponde analizar si ese tipo de políticas son las mejores o resultan necesarias.” (Tesis: P/J.120/2009) (Jurisprudencia Constitucional)

En todo caso, para limitar un derecho fundamental deberá realizarse una ponderación conocido como test o juicio de proporcionalidad que se traduce en el instrumento metodológico, con el que se “pondera o califica” la afectación del derecho humano en cuestión, esta calificación debe realizarse a través del procedimiento siguiente:

a) La distinción legislativa, en este caso constitucional, que persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida, como se ha señalado anteriormente, en el dictamen correspondiente de la cámara de Senadores, no existe una distinción jurídicamente válida, se pretendió justificar con una frase de contenido meramente subjetivo sin ningún parámetro cuantitativo: “posible impacto negativo”;

b) la distinción establecida resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin, lo que tampoco se cumple, ya que no se establece un fin u objetivo concreto, únicamente se justifica con el “posible impacto negativo”, por lo tanto, la medida se concreta a tener una finalidad meramente recaudatoria.

c) la distinción debe ser proporcional, es decir, no es válido alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, las afectaciones a los derechos humanos tributarios deben ser justificados, sustentados y legales, de no ser así no se cumple con este principio.

Ahora bien, ¿cuál es la trascendencia?

La problemática se presenta en razón de que la violación está inserta en un artículo constitucional, y, el concepto control de constitucionalidad implica el cotejo de una norma general con respecto a la Constitución y, si dicha norma general contraviene la carta magna entonces es cuando procederá la declaratoria de inconstitucionalidad (excepto en materia tributaria) pero este procedimiento no aplica para normas constitucionales conforme a lo previsto en la Ley de Amparo en el artículo 61, que señala como causal de improcedencia precisamente “contra adiciones o reformas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”. (L.A. artículo 61).

Declaratoria de inconstitucionalidad en el Perú.

Como siempre se parte de la Constitución, la cual en el artículo 204, el cual determina que “La sentencia del Tribunal que declara la inconstitucionalidad de una norma se publica en el diario oficial. Al día siguiente de la publicación, dicha norma queda sin efecto. No tiene efecto retroactivo la sentencia del Tribunal que declara inconstitucional, en todo o en parte, una norma legal.”

Derivado de la regulación constitucional transcrita, en el Código Procesal Constitucional, el cual regula los procesos constitucionales de la República del Perú, entre otros, el hábeas corpus, amparo, hábeas data, y, el que nos ocupa: el de inconstitucionalidad.

En el citado Código, en el artículo 81, se regulan los efectos legales de las sentencias: “Las sentencias fundadas recaídas en el proceso de inconstitucionalidad dejan sin efecto las normas sobre las cuales se pronuncian. Tienen alcances generales y carecen de efectos retroactivos. Se publican íntegramente en el Diario Oficial El Peruano y producen efectos desde el día siguiente de su publicación. Cuando se declare la inconstitucionalidad de normas tributarias por violación del artículo 74 de la Constitución, el Tribunal debe determinar de manera expresa en la sentencia los efectos de su decisión en el tiempo. Asimismo, resuelve lo pertinente respecto de las situaciones jurídicas producidas mientras estuvo en vigencia.” (Código Procesal Constitucional, 2004)

Del análisis realizado en este apartado, se aprecia que en la Carta Magna peruana no existe ninguna excepción, de tal manera que cualquier norma que contravenga la Constitución y que el Tribunal Constitucional así lo declare, quedará sin efecto, previa publicación en el diario oficial.

En congruencia con la Constitución Peruana el Código Procesal Constitucional señala el efecto derogatorio de las normas que hayan sido declaradas inconstitucionales, previa la publicación en el Diario Oficial Peruano, la cobertura general, independientemente de quien haya iniciado, de los facultados, el proceso constitucional y que no tiene efectos retroactivos.

Específicamente en cuanto al objetivo del presente artículo, la materia tributaria, en el segundo párrafo del transcrito artículo 81, regula que si la norma es sentenciada por el Tribunal constitucional y declarada inconstitucional por contravenir alguno o todos los principios a que se ha hecho referencia en apartados anteriores (reserva de ley, igualdad, respeto a los derechos fundamentales, no confiscatoriedad), el Tribunal deberá determinar de manera expresa en la sentencia los efectos de su decisión en el tiempo, es decir, que pudiera darse el caso que pudiera señalar en la Sentencia que el efecto fuera retroactivo, lo que se confirma con lo señalado en el mismo numeral 81: “Asimismo, resuelve lo pertinente respecto de las situaciones jurídicas producidas mientras estuvo en vigencia”

Conclusiones

Del presente artículo denominado: “Estudio comparado de la declaratoria de inconstitucionalidad en materia tributaria, México – Perú” a continuación se señalan como están reconocidos los derechos humanos en materia tributaria en las Constituciones mexicana y peruana:

En el derecho mexicano y derivado de la reforma constitucional del 2011 se actualiza la violación al principio de progresividad de los derechos tributarios, los cuales son parte de los derechos humanos contenidos en la Constitución y en Tratados internacionales, el señalamiento se hace en razón de que expresamente se excluye la posibilidad de que en caso de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el ejercicio de su función jurisdiccional determine que una norma tributaria viola la Constitución, esta norma no va a ser declarada inconstitucional, ni se le va a dar aviso a la autoridad emisora de dicha norma, es decir al Congreso de la Unión, en materia federal, para su posible modificación, con la consecuencia de que esta norma va a seguir aplicándose a los contribuyentes, por ende, seguirán siendo afectados en sus derechos tributarios por una norma inconstitucional.

La limitante a la declaratoria de inconstitucionalidad materia tributaria no está motivada, toda vez que el legislador al realizar tal limitante de la aplicación de la declaratoria de inconstitucionalidad prevista en el numeral 107 constitucional, no realiza ninguna justificación para la limitación y afectación de los derechos tributarios.

No existe dentro del derecho positivo mexicano un recurso o garantía para hacer valer las ilegalidades planteadas.

En la Constitución Política del Perú, la declaratoria de inconstitucionalidad de una norma que viola la Constitución no exceptúa la materia tributaria, es decir, si una norma de carácter fiscal contraviene alguno de los principios tributarios constitucionales, será declarada inconstitucional, esta declaratoria se publicará en el Diario Oficial Peruano, y con efectos generales no tendrá aplicabilidad para ninguna persona, la regulación que rige de manera excepcional a la materia tributaria es que en la Sentencia se determinará los efectos de esa declaratoria, porque de inicio la declaratoria no tiene efectos retroactivos, pero de la

redacción del artículo 81 del código procesal constitucional, deja abierta la posibilidad de que en un momento dado pudiera tener la sentencia efectos retroactivos, pero esto no es generalizado, sino que se individualizaría al caso concreto, esto es entendible, ya que sería un grave golpe a la economía nacional que en la sentencia se declarara inconstitucional una norma y el efecto fuera, por ejemplo, la devolución de los impuestos.

No obstante, la última observación del párrafo anterior, la regulación de la declaratoria de inconstitucionalidad en materia tributaria en el Perú, constituye una verdadera protección a los derechos humanos en materia tributaria.

En México, la reforma de los derechos humanos y al juicio de amparo, constituyeron un avance significativo, pero como todo acto emanado de la naturaleza humana es perfectible y para aspirar a un estado de derecho justo lo ideal es que evolucione.

Como se señaló en la parte introductoria esto es un solo un pequeño análisis comparado que bien podría constituir la base de un proyecto de investigación binacional, nuevamente gracias a las autoridades institucionales de la Universidad Autónoma del Perú, especialmente al Dr. Froilan Osorio Cerrón.

Referencias Bibliográficas:

Abreu, J. (2012) *Derechos humanos, derechos fundamentales y garantías individuales*, México, CIDE.

Abreu, P. y Fierro, A. (2012) *Derechos Humanos, derechos fundamentales y garantías individuales*, México, Oxford.

Arriola, A. (2015). *Derecho Fiscal*. México, Themis.

Bolaños, R. "Las garantías tributarias a la luz de la reforma constitucional sobre el reconocimiento de los derechos humanos" en PWC, *colaboraciones fiscal*. Recuperado de <http://www.pwc.com/mx/es/publicaciones/archivo/2012-08-garantias-tributarias.pdf> (24 de junio del 2014)

Cámara de Diputados, 2011. *Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de los artículos 94, 103, 104 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, recuperado de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/proceso/lxi/110_DOI_06jun11.pdf (15 de junio del 2014)

Código Tributario. Constitución Política de la República del Perú. Fuentes de consulta: jurisprudencia y tesis aisladas:

Diep, D. (2003) “La evolución del tributo”, en Instituto de Investigaciones Jurídica de la UNAM, recuperado de <http://biblio.juridicas.unam.mx/revistas/resulart.htm> [24 junio 2014].

Fuentes de consulta legales de la República del Perú. Código Procesal Constitucional.

Gallegos, R. (2013) *Los derechos humanos y las garantías individuales en el constitucionalismo mexicano*, México, Flores editor y distribuidor.

Jiménez, A. (2001) *Lecciones de derecho tributario*, México, ECAFSA.

Landa, C. (s.f) *Los principios tributarios en la Constitución de 1993 Una perspectiva constitucional*, recuperado de http://www.mpfh.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201_07_principios.pdf. [07 de diciembre 2016].

Ley de Amparo, reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Quintana, C. y Sabido, N. (2001) *Derechos Humanos*, México, Porrúa. Ramírez, Hugo y Pallares, Pedro, (2011) *Derechos Humanos*, México, Oxford. Robles, Carmen (2008) *Los principios constitucionales tributarios*. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/09/14/los-principios-constitucionales-tributarios/>[07 de diciembre 2016].

Tesis (J); 7ª. Época; Pleno; IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. Apéndice 1917-Septiembre 2011; Tomo I Constitucional. Vigésima Primera Sección – Principios de justicia tributaria; Pag. 1782. 637.

Tesis: 137. VIOLACIONES DE CARÁCTER FORMAL EN EL PROCESO LEGISLATIVO. SON IRRELEVANTES SI NO TRASCIENDEN DE MANERA FUNDAMENTAL A LA NORMA.

Tesis: 713. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.

Tesis: I.6°.C28 K. GARANTIAS INDIVIDUALES. NO SON DERECHOS SUSTANTIVOS, SINO QUE CONSTITUYEN EL INSTRUMENTO CONSTITUCIONAL PARA SALVAGUARDAR ESTOS. Semanario Judicial de la Federación.

Tesis: P./J.106/2006. LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO.

Tesis:P./J.120/2009. MOTIVACIÓN LEGISLATIVA. CLASES, CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS.

Venegas, S. (2010), Derecho Fiscal, México, Oxford. Fuentes de consulta legales de los Estados Unidos Mexicanos. Código Civil Federal. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

